GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 35642C
Inscrit le 24 décembre 2014

Audience publique du 12 mai 2015

Appel formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre un jugement du tribunal administratif
du 19 novembre 2014 (n° 32885 du rôle)
dans un litige l'opposant à
Madame ... ..., …,
en matière d'impôt sur le revenu

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 35642C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 24 décembre 2014 par Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, sur base d'un mandat afférent lui conféré le 3 décembre 2014 par le ministre des Finances, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 19 novembre 2014 (n° 32885 du rôle), ayant déclaré fondé le recours en réformation introduit par Madame ... ..., demeurant à L-…, contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 14 mars 2013 (n° C 15727 du rôle), ayant rejeté comme non fondée sa réclamation introduite contre les bulletins de l'impôt sur le revenu émis en date du 2 décembre 2009 pour les années d'imposition 2007 et 2008, de manière à avoir réformé ladite décision du directeur en ce sens que les frais déclarés au titre des années d'imposition 2007 et 2008 en rapport avec l'aménagement et l'utilisation d'un cabinet de travail à domicile constituent des frais d'obtention et avoir renvoyé le dossier devant le directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 23 janvier 2015 par Maître Tania HOFFMANN, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ... ... ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 23 février 2015 par Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER ;

Vu le mémoire en duplique déposé au greffe de la Cour administrative le 23 mars 2015 par Maître Tania HOFFMANN au nom de Madame ... ...;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER et Maître Tania HOFFMANN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 31 mars 2015.

En date du 2 décembre 2009, le bureau d'imposition … de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « *le bureau d'imposition* », émit à l'égard de Madame ... ..., épouse ... , les bulletins de l'impôt sur le revenu des années d'imposition 2007 et 2008.

Par courrier du 23 février 2010, Madame ... -... introduisit auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « *le directeur* », une réclamation à l'encontre des bulletins d'impôt précités.

Cette réclamation fut rejetée par une décision du directeur du 14 mars 2013, répertoriée sous le numéro C 15727 du rôle, aux motifs suivants :

« (…) *Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir pris en considération les frais en relation avec son bureau de travail à domicile ;*

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;
qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;
qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que la réclamante fait valoir, dans ses déclarations d'impôt des années litigieuses, comme frais d'obtention en relation avec son revenu provenant d'une occupation salariée ainsi qu'avec celui de son époux, entre autres, pour l'année 2007 la somme de ... euros et pour l'année 2008 la somme de ... euros ;

Considérant que la réclamante ne conteste pas que la quote-part de 50% de ces frais en relation avec le revenu provenant d'une occupation salariée de son époux n'ont pas été pris en considération par le bureau d'imposition; qu'elle estime toutefois que sa situation professionnelle (directrice adjointe auprès de la ...) justifie le besoin d'un cabinet de travail à domicile ;

Considérant qu'il n'est pas contesté en l'espèce que la réclamante utilise occasionnellement le cabinet de travail pour accomplir des tâches en relation avec son activité professionnelle ;

Considérant qu'aux termes de l'article 105 alinéa 1er de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), les frais d'obtention sont constitués par les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver des recettes ;

Considérant que d'après une vue typisée, il n'est pas inusuel que des contribuables à haut niveau d'éducation et de qualification professionnelle entretiennent un bureau à domicile, lieu pour vaquer tant à leur formation, leurs lectures et préoccupations intellectuelles générales qu'aux affaires en relation directe avec leur profession; qu'il est dès lors inconcevable de réduire les motifs du maintien d'un tel cabinet de travail à la seule utilisation en relation avec l'activité professionnelle ;

Considérant de plus que la réclamante dispose en tant qu'employée cadre d'un bureau à son lieu de travail pour accomplir ses tâches journalières ;

Considérant qu'il est constant qu'en règle générale, un employeur met à la disposition de ses employés dirigeants un lieu de travail approprié garantissant l'exécution adéquate des tâches responsables d'un cadre au profit optimal de l'employeur; que cette obligation de l'employeur ne peut être détachée à l'employé ni être imputée indirectement, par le biais de la déduction en tant que frais d'obtention, à la charge publique ;

Considérant que les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable ne sont, en vertu de l'article 12 n°1 L.I.R., déductibles ni dans les différentes catégories de revenus nets ni du total des revenus nets, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité (principe de l'interdiction de ventilation) ; qu'il s'ensuit qu'en l'espèce les dépenses en relation avec l'entretien d'un bureau à domicile n'étant pas faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver des recettes (article 105 L.I.R.), constituent de telles dépenses non déductibles ;

Considérant que pour le surplus, les impositions sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas contestées ;

PAR CES MOTIFS

reçoit les réclamations en la forme,

les rejette comme non fondées. ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 13 juin 2013, Madame ... -... fit introduire un recours tendant à la réformation de la décision directoriale précitée du 14 mars 2013.

Par jugement du 19 novembre 2014, le tribunal administratif reçut ce recours en la forme et, au fond, le déclara justifié, de manière à avoir réformé la décision du directeur du 14 mars 2013 en ce sens que les frais déclarés par Madame ... -... au titre des années d'imposition 2007 et 2008 en rapport avec l'aménagement et l'utilisation d'un cabinet de travail à son domicile constituent des frais d'obtention à déduire dans le cadre de ses revenus provenant de son occupation salariée et avoir renvoyé le dossier au directeur en prosécution de cause, tout en condamnant l'Etat aux frais de l'instance.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 24 décembre 2014, l'Etat a régulièrement relevé appel du jugement du 19 novembre 2014 dont il sollicite la réformation dans le sens de voir rejeter le recours en réformation introduit par Madame ... -... contre la décision du directeur du 14 mars 2013.

A l'appui de son appel, l'Etat critique les premiers juges pour avoir retenu que les frais déclarés par Madame ... -... au titre respectivement des années 2007 et 2008 et correspondant à l'aménagement et l'utilisation d'un cabinet de travail à son domicile constituent des frais d'obtention à déduire dans le cadre de ses revenus provenant d'une occupation salariée. Il reproche plus particulièrement au tribunal d'avoir méconnu voire ignoré la problématique caractéristique de ce contentieux qui ne consisterait pas dans l'établissement de la preuve d'un tel cabinet de travail à domicile dont l'existence ne serait, en l'occurrence, pas contestée, mais dans l'établissement de la preuve de l'utilisation du cabinet de travail à des fins exclusivement ou quasi exclusivement professionnelles, ainsi que de la nécessité, voire de l'obligation imposée par l'employeur de l'intimée d'avoir un tel bureau à son domicile. L'Etat estime que l'intimée n'a pas rapporté la preuve en première instance que son employeur l'obligerait à travailler à la maison en dehors des heures de bureau ou à avoir un cabinet de travail à domicile. Il s'agirait d'un choix purement privé fait par l'intimée afin de concilier sa vie professionnelle avec sa vie privée. Or, les frais en rapport avec ce choix privé ne seraient pas fiscalement favorisés par la loi, mais tomberaient sous les prévisions de l'article 12 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *L.I.R.* ». Le directeur serait partant à confirmer lorsqu'il affirme « *qu'il n'est pas inusuel que des contribuables à haut niveau d'éducation et de qualification professionnelle entretiennent un bureau à domicile, lieu pour vaquer tant à leur formation, leurs lectures et préoccupations intellectuelles générales qu'aux affaires en relation directe avec leur profession* » et « *qu'il est dès lors inconcevable de réduire les motifs du maintien d'un tel cabinet de travail à la seule utilisation en relation avec l'activité professionnelle* ». L'Etat signale encore que l'intimée bénéficierait d'un bureau mis à sa disposition par son employeur à son lieu de travail. Il estime ainsi que le sort de l'intimée ne se distinguerait en rien de celui des autres cadres des secteurs privé et public et que permettre la déductibilité fiscale d'un cabinet de travail à domicile d'un cadre supérieur reviendrait à créer un avantage fiscal caché injustifié au profit des contribuables d'un certain niveau intellectuel et ayant les moyens financiers pour installer un tel bureau à leur domicile.

En ordre subsidiaire, et pour le cas où il s'avérerait que l'intimée serait obligée de travailler à son domicile en dehors des heures de bureau et aurait pour cela besoin d'un bureau à son domicile, l'Etat argue que les frais afférents ne seraient pas non plus déductibles aux termes de l'article 105 L.I.R., puisque l'intimée, en première instance, aurait

affirmé ne pas toucher de rémunérations supplémentaires du fait de la prestation d'heures supplémentaires, mais qu'elle aurait fait état de gratifications en fin d'année afin de compenser ses efforts supplémentaires en sus de son travail normal. Or, cette gratification constituerait un montant brut qui comprendrait nécessairement les sommes que l'intimée devrait exposer pour couvrir les frais en relation avec son cabinet de travail aménagé à son domicile privé à cette fin, de sorte que ces frais seraient pris en charge par son employeur et ne sauraient ainsi être déduits une deuxième fois par celle-ci à titre de frais d'obtention dans le cadre de sa déclaration d'impôt personnelle. Le délégué du gouvernement souligne encore le fait que l'Etat aurait été étonné d'apprendre devant les premiers juges que l'intimée se verrait mettre à sa disposition par son employeur du matériel de travail à utiliser à son domicile, alors que ses déclarations d'impôt seraient muettes sur ce point.

L'intimée sollicite la confirmation du jugement entrepris. Par rapport au reproche de l'Etat de ne pas avoir justifié du caractère nécessaire à l'exercice de sa profession d'avoir un bureau à son domicile, elle fait valoir que son patron ne pourrait pas lui établir une attestation afférente, dès lors qu'elle travaillerait déjà quarante heures par semaine dans les locaux de l'employeur et que ce dernier ne pourrait pas surveiller ses employés à leur domicile. Elle rappelle qu'il serait de jurisprudence constante que les preuves pouvant être exigées de la part du contribuable devraient rester dans les limites du raisonnable. Elle renvoie dans ce contexte aux directives de l'administration fiscale allemande qui aurait retenu qu'une attestation patronale sur la nécessité d'un cabinet de travail à domicile ne pourrait pas être exigée.

Elle soutient ensuite qu'elle remplirait les conditions de l'article 105 L.I.R. pour obtenir la déduction des frais d'obtention en relation avec le cabinet de travail à son domicile. Elle aurait ainsi établi, pièces à l'appui, la matérialité des frais liés à l'entretien du bureau qu'elle utilise à son domicile à des fins professionnelles. Quant au lien des sommes en litige avec les recettes provenant de son occupation salariée, elle renvoie la Cour à ses explications afférentes dans sa requête introductive de première instance. Elle souligne que le motif de la conciliation de la vie professionnelle avec la vie familiale lequel, d'après le délégué du gouvernement, impliquerait que les frais litigieux tomberaient sous les prévisions de l'article 12 L.I.R., ne changerait rien au fait que le bureau situé à son domicile serait utilisé à des fins exclusivement professionnelles. Elle insiste également sur ce que le droit à déduction ne serait pas lié à l'opportunité de la dépense, mais serait uniquement soumis à la condition que la dépense trouve sa cause exclusive dans l'activité professionnelle du contribuable. Elle explique qu'elle ne pourrait rester dans le bureau que son patron mettrait à sa disposition à son lieu de travail que jusqu'à l'activation du dispositif de sécurité et la situation serait pareille en fin de semaine. Elle précise également que les travaux menés par elle à son domicile ne correspondraient point à des occupations intellectuelles d'ordre général, comme le suggérerait le délégué du gouvernement, mais seraient liés au très vaste agenda réglementaire européen dans le domaine légal qui touche au secteur bancaire. Elle réfute encore le reproche du délégué du gouvernement, selon lequel le fait de bénéficier d'un cabinet de travail à domicile serait une dépense de luxe et créerait un avantage fiscal injustifié, en soulignant que l'article 105 L.I.R. n'exclurait pas la déductibilité d'une dépense pour raison de luxe.

L'intimée conteste ensuite l'affirmation du délégué du gouvernement selon laquelle sa rémunération tiendrait compte de ces frais qui ne pourraient ainsi pas être déduits deux fois sous peine de fraude fiscale, en précisant que les frais déclarés par elle et dont elle solliciterait la déduction à titre de frais d'obtention auraient été tous personnellement supportés par elle et ne lui auraient pas été remboursés ultérieurement par son patron. Quant aux frais supportés directement par l'employeur en contrepartie du matériel de travail mis à sa disposition, elle estime que ce matériel ne saurait pas être qualifié d'avantage en nature, mais de remboursement de frais conformément à l'article 95, alinéa (2) L.I.R., de sorte que les frais pris en charge par la banque ne seraient pas à inclure dans la rémunération brute du personnel dirigeant et ne seraient pas non plus déductibles en tant que frais d'obtention. En outre, ce fait aurait été porté à la connaissance de l'administration des Contributions par deux courriers du 2 août 2009 et 23 février 2010, sans que ni le bureau d'imposition ni le directeur ne cherchaient à savoir si ces frais justifiaient l'imposition d'un avantage en nature, de sorte que le délégué du gouvernement serait mal fondé à vouloir se réserver ses droits en vue d'une imposition rectificative.

Dans son mémoire en réplique, le délégué du gouvernement reproche encore aux premiers juges de s'être uniquement concentrés sur le caractère déductible ou non des frais liés à un cabinet de travail à domicile à la lumière de l'article 105 L.I.R. et d'avoir ignoré les principes consacrés par l'article 12 L.I.R. Or, les frais litigieux tomberaient clairement sous les prévisions de l'article 12 L.I.R. consacrant le principe de la non-déductibilité des dépenses à caractère mixte et ne sauraient partant être déduits comme des frais d'obtention. Il insiste ensuite sur le fait que l'intimée n'aurait pas rapporté la preuve de la nécessité absolue de disposer d'un tel cabinet de travail à son domicile. Un simple descriptif de ses responsabilités professionnelles ne démontrerait ni l'obligation ni la nécessité de devoir être disponible 24 heures sur 24, 7 jours sur 7 pour son employeur, la situation de l'intimée ne se distinguant en cela en rien de celle de nombreux autres cadres dont la situation patrimoniale confortable permet de disposer d'une maison d'habitation spacieuse qui se prête facilement à l'installation d'un bureau. En plus, les frais relatifs au bureau privé ne seraient pas faits en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver des recettes au sens de l'article 105 L.I.R., dès lors que le salaire payé à l'intimée par son employeur pour les heures prestées à son lieu de travail serait fixe et ne changerait pas si elle continuait à travailler le soir chez elle. Admettre la déductibilité de tels frais sans preuve de leur nécessité, ainsi que l'auraient fait les premiers juges, méconnaîtrait le principe de l'égalité devant l'impôt.

Dans son mémoire en duplique, l'intimée se livre à une comparaison des lois fiscales allemande et luxembourgeoise pour en déduire que le droit à déduction des frais liés à un cabinet de travail à domicile devrait être appliqué au Luxembourg, tel qu'il a été appliqué en Allemagne avant la modification de la loi fiscale allemande à partir de 1996 et qui n'a pas été reprise par le législateur luxembourgeois. Elle se livre ensuite à un examen critique de la jurisprudence des juridictions administratives en la matière et précise encore les raisons pour lesquelles elle doit travailler à son domicile après les heures de bureau, l'augmentation de la règlementation bancaire élaborée depuis la crise de 2007 rendant nécessaire ce travail à la maison. Elle souligne enfin que les conditions de déductibilité, telles qu'énoncées par le délégué du gouvernement, seraient dépourvues de base légale.

C’est à bon escient que les premiers juges ont cadré juridiquement le litige par rapport à l’article 105 L.I.R. qui dispose que « *sont considérées comme frais d’obtention les dépenses faites directement en vue d’acquérir, d’assurer et de conserver les recettes (…)* », et à l’article 12, n° 1 L.I.R. qui dispose que « (…) *ne sont déductibles* (…) *les dépenses effectuées dans l’intérêt du ménage du contribuable et pour l’entretien des membres de sa famille. Rentrent également parmi ces dépenses les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu’elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité* ».

L’article 12 L.I.R. pose ainsi le principe de l’interdiction de la déduction des dépenses pour l’entretien personnel et du ménage du contribuable, donc des dépenses se situant dans la sphère d’utilisation des revenus, et y fait rentrer certaines dépenses de train de vie du contribuable qui profitent ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité. Si cette disposition interdit ainsi entièrement la déduction de dépenses privées présentant également un intérêt pour l’activité professionnelle du contribuable, mais pour lesquelles les motivations d’ordre privé et professionnel sont intimement et inséparablement imbriquées, elle ne s’oppose pas à une ventilation de dépenses qui sont provoquées directement à la fois par des motifs privés et par l’activité professionnelle du contribuable pour autant que la partie professionnelle puisse être séparée nettement. La partie professionnelle ainsi dégagée de la dépense fait dès lors partie non pas de la sphère d’utilisation des revenus, mais de la sphère de réalisation des revenus et devient déductible en tant que frais d’obtention. La déduction partielle d’une dépense implique partant que le lien causal d’une partie de la dépense avec l’activité professionnelle puisse être établi de manière adéquate, que la partie professionnelle ne soit pas d’importance minime et que la ventilation puisse être opérée sur base d’éléments objectifs suffisants. Si, par contre, les dépenses servent exclusivement ou quasi exclusivement à des fins professionnelles, elles sont à considérer dans leur intégralité comme des frais d’obtention déductibles conformément à l’article 105 LIR.

En ce qui concerne la preuve à rapporter par le contribuable dans ce contexte, si les premiers juges ont pertinemment retenu que la charge de la preuve des faits libérant de l’obligation fiscale ou réduisant la côte d’impôt appartient au contribuable en vertu de l’article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, la Cour se doit de rappeler que si, en vertu des dispositions du § 171 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée *« Abgabenordnung »*, en abrégé *« AO »*, le contribuable a l’obligation d’établir l’exactitude de sa déclaration d’impôt en cas de doute émis par le bureau d’imposition conformément au § 205 AO, il n’en reste pas moins que la preuve des déclarations ne peut, en vertu du § 171 AO, être exigée par le bureau d’imposition que dans la limite de ce qui est raisonnable (« *soweit ihm dies nach den Umständen zugemutet werden kann* ») et que le contribuable doit rapporter, dans la mesure de ce qui est raisonnable, des éléments de nature à convaincre l’autorité compétente de ses affirmations.

En l’espèce, Madame ... -... a fait valoir dans ses déclarations d’impôt au titre des années d’imposition 2007 et 2008 diverses dépenses concernant l’aménagement et l’entretien d’un cabinet de travail à son domicile en tant que frais d’obtention à déduire dans le cadre de

ses revenus provenant de son occupation salariée en tant que directrice adjointe d'une banque.

La question de l'existence d'un cabinet de travail au domicile de l'intimée n'étant plus contestée par l'Etat en instance d'appel, ni d'ailleurs celle des frais engagés par elle quant au maintien de ce bureau à son domicile privé, il reste à examiner la question de la nécessité d'avoir un tel cabinet de travail à son domicile et de son utilisation à des fins exclusivement ou quasi exclusivement professionnelles.

A cet égard, il convient de rappeler que l'article 105 L.I.R. est une application importante du principe de la capacité contributive objective qui s'analyse en l'un des principes à travers lesquels le législateur a concrétisé dans le cadre de l'impôt sur le revenu l'exigence constitutionnelle de l'égalité devant les charges publiques. Or, l'article 105 L.I.R., dans le respect de la liberté individuelle du contribuable, ne pose aucune condition relative à une nécessité vérifiée d'une dépense afin de pouvoir être qualifiée comme frais d'obtention, mais se limite à exiger un lien causal exclusif ou quasi exclusif, concrétisé par le but d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes, entre la dépense et l'activité du contribuable à la source de la catégorie de revenu en cause, de manière que le contribuable reste maître de la question de l'opportunité de la dépense dans le cadre de sa liberté d'organiser son activité selon ses vœux, sous la réserve que son activité soit exercée de manière telle qu'elle ne soit pas susceptible de produire des revenus positifs. Il en découle que l'exigence d'une nécessité de la disposition d'un bureau à domicile et l'exclusion de cette nécessité dès que le contribuable dispose d'un bureau à son lieu de travail vont au-delà des conditions légales posées par l'article 105 L.I.R. En outre, le fait que le contribuable décide de mettre en place un bureau à son domicile privé à côté du bureau dont il bénéficie à son lieu de travail n'est pas automatiquement de nature à imprimer à cette décision un caractère mixte au sens de l'article 12, n° 1 L.I.R., mais la qualification comme frais d'obtention ou comme dépense mixte doit être opérée sur base du critère légal de l'existence ou du défaut d'un lien causal exclusif ou quasi exclusif, concrétisé par le but d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes, entre la dépense et l'activité du contribuable à la source de la catégorie de revenu en cause. Il s'ensuit que la reconnaissance des frais en relation avec un bureau de travail au domicile privé en tant que frais d'obtention se trouve essentiellement soumise à la condition de l'usage effectif et exclusif ou quasi exclusif de ce bureau pour l'exercice de certains volets de l'activité en cause, de manière à correspondre à un besoin réel du contribuable.

La Cour, à l'instar des premiers juges, arrive à la conclusion que l'intimée a fourni des explications détaillées et circonstanciées quant aux raisons pour lesquelles, en tant que chef du département Comptabilité d'une banque, elle se trouve dans l'obligation d'utiliser un bureau à son domicile, même si elle bénéficie d'un bureau à son lieu de travail. Ces raisons tiennent notamment à une charge de travail importante, des déplacements externes et à l'étranger, l'évolution rapide de l'environnement réglementaire prudentiel et l'existence d'un système de sécurité à son lieu de travail l'empêchant d'y rester en dehors des heures normales de bureau et qui font que les heures de bureau ne sont pas suffisantes pour gérer la charge de travail, de sorte que l'intimée doit être considérée comme ayant justifié à

suffisance de droit de la réalité du besoin de ce bureau privé pour l’exercice de son activité professionnelle, respectivement en vue d’acquérir, d’assurer et de conserver les recettes conformément aux termes de l’article 105 L.I.R. Cette réalité est encore corroborée par le fait que son employeur met à sa disposition une ligne de télécommunication avec ADSL, incluant téléphone fixe, portable, fax et imprimante à utiliser à son domicile et prend à sa charge les frais liés à cette installation. Dans ce contexte, l’argument étatique relatif à l’absence d’une attestation patronale démontrant que l’intimée soit obligée de travailler à la maison ne saurait dès lors valoir, d’autant que l’on ne saurait, ainsi que cela a été relevé ci-dessus, exiger des preuves que dans les limites de ce qui est raisonnable.

L’Etat fait encore valoir que les dépenses litigieuses auraient été prises en charge par l’employeur à travers les gratifications annuelles brutes dont bénéficiait l’intimée. La Cour constate que si la gratification peut constituer un élément de la rémunération, il ne ressort d’aucun élément du dossier, et au vu des contestations afférentes de l’intimée, que l’employeur de l’intimée aurait pris en charge ces dépenses à travers ces gratifications.

Quant à l’approche typisée (*typisierende Betrachtungsweise*), telle qu’employée par le directeur dans sa décision sous examen, si elle est *a priori* une méthode qui peut être appliquée dans ce genre de situations, il n’en demeure pas moins que dans le cas d’espèce, l’intimée a fourni un faisceau d’indices qui permet de retenir qu’elle n’est pas simplement une contribuable d’un certain niveau d’éducation et de qualification professionnelle qui dispose d’un bureau à son domicile où elle peut s’adonner tant à sa formation, ses lectures et préoccupations intellectuelles générales qu’aux affaires en relation directe avec sa profession, mais que le fait d’avoir un bureau à son domicile correspond dans son chef à un besoin réel et un usage effectif afin de pouvoir exécuter correctement tous les aspects du travail inhérents à sa fonction, de sorte que l’argument du choix privé mis en avant par le délégué du gouvernement ne saurait valoir en l’espèce.

Cette conclusion ne se trouve pas valablement énervée par la critique du délégué du gouvernement relative au risque de créer de la sorte un avantage fiscal injustifié au profit des contribuables cadres supérieurs qui disposent des moyens financiers nécessaires pour aménager un tel cabinet de travail à leur domicile, dès lors que la conclusion ci-avant dégagée à partir de l’ensemble des faits soumis à la Cour n’implique pas d’une manière générale la reconnaissance de la déduction des frais en relation avec l’installation et l’entretien d’un cabinet de travail à domicile, mais cette reconnaissance reste conditionnée par l’activité concrète du contribuable et par la présentation d’éléments précis et concordants qui étayent la réalité de l’utilisation d’un tel bureau privé à des fins exclusivement ou quasi exclusivement professionnelles.

Il découle de l’ensemble des développements qui précèdent que l’appel n’est pas fondé et que le jugement entrepris est à confirmer dans toute sa teneur.

Madame ... -... sollicite l’allocation d’une indemnité de procédure de 1.500 euros à charge de l’Etat. Il y a cependant lieu de constater que les conditions d’application de l’article 33 de la loi précitée du 21 juin 1999, auquel renvoie l’article 54 de la même loi, et notamment l’établissement du caractère d’iniquité résultant du fait de laisser les frais non

répétibles à charge de la partie intimée, n'ont pas été rapportées à suffisance comme étant remplies en l'espèce, de sorte qu'il y a lieu de rejeter la demande.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause ;

reçoit l'appel en la forme ;

au fond, le déclare non justifié et en déboute ;

partant, confirme le jugement du 19 novembre 2014 ;

déboute Madame ... ... de sa demande en allocation d'une indemnité de procédure ;

condamne l'Etat aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu par le premier conseiller en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en-tête, en présence du greffier de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

*s.*WILTZIUS s. SCHROEDER

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 27 mai 2016

Le greffier de la Cour administrative